Tribunal administratif Numéro 32784 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 7 juin 2013
2e chambre

Audience publique du 18 septembre 2014

Recours formé par .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32784 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 7 juin 2013 par ....., établie à L-…., contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 mars 2013 ayant rejeté comme non fondée la réclamation dirigée contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2007 et 2008, tous les deux émis le 20 octobre 2010 par le bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 novembre 2013 ;

Vu la constitution d'avocat à la Cour déposée au greffe du tribunal administratif le 12 mai 2014 par Maître Tom Felgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société .....;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Tom Felgen et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 mai 2014.

Par courrier du 29 septembre 2010, le bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette informa la société ..... qu'en exécution du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », qu'il avait l'intention d'effectuer des redressements par rapport à ses déclarations fiscales pour les années 2007 et 2008 et invita la société ..... de lui faire parvenir ses éventuelles objections au sujet des redressements envisagés.

Par courrier du 14 octobre 2010, ... fit parvenir au bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette ses observations par rapport aux redressements envisagés de ses déclarations fiscales pour les années 2007 et 2008.

En date du 20 octobre 2010, le bureau d'imposition émit les bulletins de la retenue d'impôt sur le revenu de capitaux des années 2007 et 2008.

Par courrier du 20 janvier 2011, ... introduisit contre les bulletins d'imposition susmentionnées des années 2007 et 2008 une réclamation.

Par une décision du 6 mars 2013, répertoriée sous le numéro C 16483 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », refusa de faire droit à la réclamation aux termes de la motivation suivante :

« *Vu la requête introduite le 21 janvier 2011 par la dame ....., pour réclamer au nom de la société à responsabilité limitée ....., avec siège social à L-..., contre « les montants imposés de .... Euros et .... Euros... sur les années 2007 et 2008 »*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que même si la requête ne désigne pas autrement le bulletin critiqué, la réclamation est à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2007 et 2008, tous émis le 20 octobre 2010 ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les deux réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir admis des distributions cachées de bénéfices en relation avec certaines dépenses d'exploitation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant d'abord que l'instruction au contentieux a révélé que la réclamante est restée en défaut de remettre les déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2007 et 2008 de sorte que le bureau d'imposition a, de bon droit, établi en droit à évaluer les bases

d'imposition des années en question par voie de taxation en vertu du § 217 AO en date du 21 juillet 2010 ;

Considérant qu'en date du 10 septembre 2010, la réclamante a produit les résultats des exercices clôturés au 31 décembre 2007 et au 31 décembre 2008 couchés sur les formulaires de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2007 et 2008, ainsi que des documents comptables se rapportant à cet exercice ;

que l'instruction au contentieux a encore révélé que les bases d'imposition de la réclamante ont dû être établies par voie de taxation en vertu du § 217 AO depuis l'année d'imposition 2000 ;

Considérant que le bureau d'imposition a procédé en date du 29 septembre 2010 à un contrôle de la comptabilité des années 2007 et 2008 de la réclamante à la suite duquel il émit les bulletins litigieux ;

Considérant que le résultat du contrôle de la comptabilité a révélé qu'une partie des dépenses d'exploitation concernent des dépenses privées de la gérante des années 2007 et 2008 que le bureau d'imposition a qualifiées de distributions cachées de bénéfices et soumises à la retenue d'impôt sur revenus de capitaux ;

Considérant que les distributions cachées de bénéfices soumises à la retenue d'impôt sur revenus de capitaux concernent les dépenses d'exploitation suivantes :

	2007	*2008*
Reprise appartement Esch/Alzette		
Assurance-vie		
Vêtements professionnels		
Amortissement Harley Davidson		
Prestations à l'étranger	*p.m.*	
Total:		

Considérant que la réclamante ne critique que les distributions cachées de bénéfices qui concernent la reprise de frais de l'appartement, les dépenses des vêtements professionnels, l'amortissement de la moto Harley Davidson, ainsi que les prestations à l'étranger ;

Considérant que la réclamante a pour objet l'organisation d'évènements, de conférences et séminaires, de voyages d'encouragement, de programmes de motivation au Luxembourg comme à l'étranger, tant pour des particuliers que pour des sociétés au Luxembourg et à l'étranger, ainsi que toutes opérations industrielles, commerciales ou financières, mobilières ou immobilières généralement quelconques, se rattachant directement ou indirectement à son objet social ;

Considérant qu'à l'époque, les parts sociales de la réclamante ont été détenues par les dames ..... et ..... ;

que la gérance de la réclamante est assurée par la dame ..... ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, n° 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'en vertu de l'article 148 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt applicable pour les années 2007 et 2008 est de 15%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices n'est jamais présumé ;

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 L.I.R., les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'il y a lieu d'analyser si les montants reconsidérés par le bureau d'imposition comme distributions cachées de bénéfices constituent des dépenses d'exploitation en vertu de l'article 45 L.I.R. ;

En ce qui concerne la reprise de frais en relation avec l'appartement

Considérant que le bureau d'imposition a considéré une partie des frais de l'immeuble loué pour les besoins de l'activité de la réclamante, i.e. un tiers du loyer et des charges locatives s'élevant à .... euros pour 2007 et à .... euros comme distribution cachée de bénéfices ; que la dame ....., gérante, occupe une partie de l'immeuble loué ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante affirme que la dame ..... n'utiliserait qu'une surface d'environ 80 m2 et qu'elle partagerait la salle de bains et la cuisine avec les autres employés de la réclamante ;

Considérant que la réclamante confirme même l'existence d'un avantage envers la dame ..... et demande le redressement de la distribution cachée de bénéfices à des montants respectifs de … euros et de … euros pour les années 2007 et 2008 ;

Considérant toutefois que le moyen de la réclamante en ce qui concerne la surface utilisée par la dame ..... reste à l'état de pure allégation ; qu'elle n'a produit la moindre pièce justificative soutenant ce moyen ;

En ce qui concerne les frais de vêtements professionnels et l'amortissement d'une moto Harley Davidson

Considérant que le bureau d'imposition a encore admis une distribution cachée de bénéfices en relation avec des dépenses d'exploitation que la réclamante fait valoir en relation avec des frais de vêtements professionnels, i.e. des montants respectifs de …. euros pour 2007 et de …. euros pour 2008 ;

Considérant que la réclamante se borne à revendiquer la déduction d'un montant de …. euros pour 2007 ; qu'elle expose que les dépenses auraient servi à financer des évènements organisés pour les clients, des frais de représentation de Madame ..... et des cadeaux pour les clients ;

Considérant que des copies de pièces justificatives en relation avec ces frais de « vêtements professionnels » qui comprennent d'ailleurs en dehors des frais de vêtements, des frais de cadeaux, ainsi que des frais de représentation, sont constituées par des tickets de caisse « au porteur » ou des tickets émis au nom de la dame ..... et concernent des vêtements et accessoires ; qu'ils ne sauraient servir de pièces concluantes ;

Considérant que même si la réclamante affirme qu'une partie de ces dépenses auraient été refacturées aux clients, notamment entre autres des dépenses engagées pour l'acquisition d'uniformes d'hôtesses, il n'en reste pas moins qu'elle reste en défaut de fournir, d'une part, des preuves de cette refacturation ou même les factures relatives à l'acquisition desdites uniformes d'hôtesses, et, d'autre part, dans quelle mesure ces frais ont effectivement contribué à la réalisation de son objet social ou sont en relation directe avec des recettes ;

que la réclamante reste en défaut de produire des pièces justificatives ou annotations montrant la réalité de ses affirmations ;

Considérant qu'en vertu de l'article 12 L.I.R. les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, en l'espèce de la gérante de la société, ne sont pas déductibles, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou son activité ;

Considérant qu'en ce qui concerne la moto Harley Davidson, la requérante expose que la moto aurait été « achetée accessoirement pour des raisons commerciales

avec la concession Harley Davidson et la Bâloise » ; qu'elle renvoie encore à la voiture privée de la gérante, ainsi qu'à une voiture de la société ;

Considérant qu'il y a lieu de relever à cet endroit que les frais de voiture provoqués exclusivement par l'activité professionnelle constituent des dépenses d'exploitation (article 45 L.I.R.) et sont partant à porter en déduction du résultat de cette activité ;

Considérant en effet que si en principe il incombe aux contribuables de fournir la preuve de la totalité des déplacements requise à des fins de détermination de la part de l'utilisation professionnelle au moyen notamment d'un carnet de bord, les contribuables doivent aux moins, en l'absence de ce moyen de preuve, pouvoir présenter des annotations et autres pièces à l'appui pouvant être raisonnablement prises en considération pour étayer une quote-part professionnelle justifiée ;

Considérant que surtout dans le domaine d'une activité de l'organisation événementielle, comme en l'espèce, la tenue d'un carnet de bord retenant les déplacements professionnels semble indispensable afin d'assurer une facturation desdits frais aux clients concernés ;

Considérant que l'explication fournie par la réclamante ne saurait servir de moyen concluant pour la déduction des frais d'amortissement d'une moto Harley Davidson et d'accessoires de moto ;

Considérant qu'un gestionnaire même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'aurait pas pris en charge des frais pour des tiers sans autre contrepartie ;

que l' « administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées » (jugement tribunal administratif du 9 juin 2008 n° 23324 du rôle, arrêt Cour administrative du 11 février 2009, n° 24642C du rôle) ;

Considérant qu'en l'occurrence, le bureau d'imposition a admis à bon droit des avantages en relation avec les frais de vêtements et l'amortissement de la moto au profit de la gérante ..... ;

que ces avantages tirent leur origine en raison de la relation particulière entre société et associées, i.e. qui sont des membres de famille de la dame ..... ;

<u>En ce qui concerne les prestations à l'étranger</u>

Considérant en dernier lieu que le bureau a admis une distribution cachée de bénéfices d'un montant de….euros en relation avec des prestations fournies à l'étranger ;

Considérant que la réclamante renvoie à une extourne d'une facture sur « l'évènement ..... » où le chiffre d'affaires s'élèverait à … euros au lieu de …. euros ;

Considérant que le compte de produit y relatif a été débité de …. euros en date du 31 décembre 2008 ;

Considérant qu'il résulte du grand-livre produit pour 2008 que la contrepartie du montant de … euros (opération comptable n° 1.123) est constituée par quatre comptabilisations au crédit des comptes « Débiteurs/créditeurs divers » (….), « Tva en amont » (….) et « Frais divers personnel » (…..) ;

que d'abord cette comptabilisation ne correspond aucunement à une opération comptable d'extourne de facture « normale » ;

que les explications fournies par la réclamante et sa fiduciaire ne correspondent toutefois pas exactement au montant de la facture ..... qui s'élève à …. euros au lieu de …. euros, ainsi qu'au numéro de la comptabilisation ;

que ladite facture ..... date du 23 décembre 2008 et devrait donc être comptabilisée en cette même date ; que le montant de …. euros relatif à l'évènement ..... a été comptabilisé en date du 31 décembre 2008 et porte le numéro de l'opération comptable n° 1.122 ;

que partant le moyen de la requérante n'est pas concluant ;

Considérant que la réclamante est soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens des articles 197 et 205 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, des articles 8 à 11 du Code de Commerce et du § 160 (1) de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les §§ 162 à 165 AO exigent la tenue d'une comptabilité régulière et complète quant à la forme et quant au fond ;

qu'une comptabilité est régulière quant à la forme lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle ;

qu'une comptabilité est régulière quant au fond lorsqu'elle renvoie une image fidèle et complète de la situation financière de l'entreprise ;

Considérant que même si le contrôle de la comptabilité effectué par le bureau d'imposition n'a pas fait ressortir des irrégularités de la comptabilité quant à la forme, il n'en reste pas moins que, par exemple, un bon nombre d'amendes en vertu d'infractions

au code de la route ont été comptabilisées au cours des années 2007 et 2008 par le compte de profits et pertes par le libellé « Annonces » ;

qu'une assurance-vie de la gérante a été comptabilisée par les comptes annuels de la réclamante au cours des années 2007 et 2008 ;

que les « frais de vêtements professionnels » comprennent en dehors des montants engagés, des frais de représentation et des frais de cadeaux clients, alors que le grand-livre produit par la réclamante reprend également ces deux comptes de frais du profits et pertes ;

que cette seule énumération de quelques exemples de comptabilisations laisse présumer des doutes sérieux quant à une image fidèle et complète de la situation financière de l'entreprise ;

qu'il s'en suit que la comptabilité de la réclamante n'est donc pas régulière quant au fond ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a admis les distributions cachées de bénéfices de montants respectifs de .... euros et de .... euros au titre des années d'imposition 2007 et 2008 (…).»

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 juin 2013, ... a introduit un recours contre la décision directoriale précitée du 6 mars 2013.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit.

Quant à la recevabilité du recours, le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité de la requête introduite par ..... au motif, d'une part, que ..... n'aurait pas introduite de réclamation contre les bulletins de la retenue d'impôt sur le revenu des capitaux des années 2007 et 2008 tous les deux émis le 20 octobre 2010 et, d'autre part, que la requête introductive d'instance n'aurait pas été signée par le gérant de la société ....., en l'occurrence Madame ....., mais par le « *Head of Administration and Finance* », en

l'occurrence Monsieur ..... qui n'aurait cependant pas la qualité pour introduire un recours contre la décision directoriale litigieuse.

Le premier moyen d'irrecevabilité tiré du fait que le recours serait irrecevable *omissio medio*, en ce que l'entité ..... serait restée en défaut d'introduire une réclamation contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus des capitaux des années 2007 et 2008 de la société ..... est à rejeter. Il ressort, d'une part, des documents soumis à l'appréciation du tribunal que tant le courrier de prise de position du 14 octobre 2010 au sujet des redressements envisagés par la bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette par rapport aux déclarations fiscales des années 2007 et 2008 de la société …. S.àr.l. que la réclamation du 20 janvier 2011 contre les bulletins de la retenue d'impôts sur les revenus de capitaux des années 2007 et 2008 ont été adressés à l'administration des Contributions directes sur le papier entête de ....., qui constitue, d'après les explications du litismandataire fournies à l'audience publique des plaidoiries, la marque protégée sous laquelle la société ..... semble exercer le commerce – élément non vérifiable en l'état actuel du dossier mais non contesté par la partie étatique. Il y a lieu de relever, d'autre part, qu'en vertu du principe général du droit de la confiance légitime, l'administré peut exiger de l'autorité administrative qu'elle se conforme à une attitude qu'elle a suivie dans le passé – en l'occurrence le fait de considérer que la correspondance lui adressée sur le papier entête de ..... lui a été adressée au nom et pour le compte de la société ..... La protection de l'administré contre les changements brusques et imprévisibles de l'attitude de l'administration, en lui reconnaissant le droit de se fier à un comportement habituellement adopté par l'administration ou à des engagements pris par elle, ne saurait cependant jouer au cas où la pratique antérieure suivie par l'administration n'était pas conforme à la loi[1], pareille non-conformité n'étant, en l'espèce, pas alléguée par la partie étatique.

En ce qui concerne le moyen d'irrecevabilité fondé sur le défaut de qualité du signataire de la requête introductive d'instance, le paragraphe 238 AO dispose que « *Befugt, ein Rechtsmittel einzulegen, ist der, gegen den der Bescheid oder die Verfügung ergangen ist. Für seine Vertretung gelten der § 102 Absatz 2 und die §§ 103 bis 110.* (…) ». En vertu du paragraphe 103 AO « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die den Personen, die sie vertreten, obliegen;* (...) ». Il échet encore de rappeler que les articles 191 et 191 bis de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales disposent que «Les sociétés à responsabilité limitée sont gérées par un ou plusieurs mandataires associés ou non associés, salariés ou gratuits (…) » et qu' « [à] *moins que les statuts n'en disposent autrement, chaque gérant peut accomplir tous les actes nécessaires ou utiles à l'accomplissement de l'objet social, sauf ceux que la loi réserve à la décision des associés. Chaque gérant représente la société à l'égard des tiers et en justice, en demandant ou en défendant*. (…) »

---

[1] Trib. adm., 9 juin 1997, n°9781 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Lois et règlements, n°15 et les autres références y citées.

Ainsi, il ressort des dispositions légales susmentionnées que, tel que cela est le cas en l'espèce, seuls les sociétaires chargés de la gestion de la société peuvent introduire un recours contre notamment les bulletins de retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

Or, les extraits publiés au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg de la société ..... et versés au dossier renseignent que Madame ..... est la gérante de la société susmentionnée. Cet état de fait n'a d'ailleurs pas été contredit par la partie demanderesse. Ainsi, il aurait incombé à Madame ..... en sa qualité de gérant d'introduire le recours contre la décision déférée. Partant, le recours sous examen, dans la mesure où il a été introduit par Monsieur ....., en sa qualité de « *Head of Administration and Finance* », est irrecevable, la qualité de gérant n'ayant pas été établie dans son chef.

La demanderesse sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.000 euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, demande qui est à rejeter comme non fondée eu égard à l'issue du litige.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation irrecevable ;

rejette la demande en d'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.000 euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Andrée Gindt, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 18 septembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 18.09.2014
Le greffier du tribunal administratif